

事项法与价值法结合: 环境会计信息披露新模式

付 程

(厦门大学 会计系, 福建 厦门 361000)

[摘 要] 基于价值法的环境会计信息披露不能很好地满足信息使用者的需求, 环境会计的信息披露模式急需完善。笔者尝试将事项法理论运用到环境会计信息披露中, 提出事项法和价值法相结合对环境会计信息进行披露的新模式, 以期弥补现行披露的缺陷。

[关键词] 环境会计; 信息披露模式; 价值法; 事项法

关于环境会计信息披露模式, 虽然在具体操作上学者的意见还未统一, 但他们普遍赞同在补充环境会计报告与独立环境会计报告两种模式中进行选择。然而无论是补充报告模式还是独立报告模式都是先对环境会计信息进行加工、综合, 再进行报告的过程模式, 都局限在按价值法会计进行披露的限制内, 存在着价值法会计的固有缺陷, 如确认要求苛刻、相关性差、不充分、易受人为操纵等。笔者建议将事项法引入到环境会计信息披露中, 向信息使用者全面提供与各种可能的决策模型相关的环境经济事项信息, 便于他们将信息用于各自的决策模型。事项法的主要倡导者是美国会计学家乔治·索特(George H. Soter), 他在1969年发表的《基本会计理论的事项法》一文中全面阐述了以事项法为基础形成的基本会计理论, 事项法的基本核心就是将事项作为会计分类的最小单元, 在日常核算中, 仅仅将各项交易活动进行存储、传递, 而不进行会计处理。笔者认为事项法会计可以弥补现行基于价值法会计披露模式的众多缺陷, 因此建议将其与价值法并行对环境会计信息进行披露。

基于价值法的两种环境会计信息披露模式各有利弊, 比较而言, 笔者更赞成将独立环境会计报告模式与基于事项法的详细环境会计信息报告并行。无论是价值法会计还是事项法会计, 会计信息披露的最终目标还是为信息使用者进行决策提供服务, 独立环境会计报告模式将环境会计信息与企业现行会计报表分开披露, 使信息使用者能更清楚地了解企业的经营情况和环境信息, 避免了信息使用者对财务会计信息可能产生的错误理解并减少了企业利用环境信息粉饰会计报表的机会, 有助于信息使用者特别是外部信息使用者做出更为准确的决策。此外, 独立环境会计报告模式与事项法之间可以更好地相互弥补。所以, 笔者倾向于将二者相结合对企业的环境会计信息进行披露。

一、独立环境会计报告与基于事项法的详细环境会计信息报告结合的基本操作思路

首先, 企业建立一个环境信息数据库, 这个数据库只是对原始信息进行汇集, 并不做任何加工。企业会计在日常核算中, 以事项法理论为基础, 将企业生产经营活动中发生的各项与环境问题相关并可观察、可用会计数据表现其特性的活动、交易和事件都按照其原始状态直接存储到环境信息数据库中, 环境会计的核算内容暂不纳入日常的会计核算体系。

会计期末, 会计人员先将存储在环境信息数据库中的环境信息直接输出, 形成基于事项法的详细环境会计信息报告, 传递给信息使用者。信息使用者根据其自身决策需要, 借助计算机等高新技术的强大处理功能对详细环境会计信息报告所提供的信息进行加工, 产生与自身需要适用的环境事项信息, 再将这些信息运用在决策模型中。

企业会计人员在提供详细环境会计信息报告的同时, 利用 Intranet 对环境信息数据库中各项环境事项及其对企业造成的影响进行适时处理与反映, 形成基本的环境会计信息。然后对这些基本的环境会计信息进行进一步的加工, 如果这些信息可用一些准确的数据指标或货币指标显示, 则应充分利用这些指标予以披露, 并可辅之以文字说明; 如果在目前状况下, 不能获取相对准确的数量信息, 则可用文字加以阐述。最后编制成单独的环境会计报表和独立的环境报告, 将这些以自然量为基础的环境信息综合采用文字、图表单独披

露出来。

二、独立环境会计报告与基于事项法的详细环境会计信息报告在披露过程中的互补性

第一, 基于事项法的详细环境会计信息报告提供的环境会计信息更为充分, 可以满足不同信息使用者独特的信息需求, 弥补了单纯独立环境会计报告模式信息披露不足、决策相关性差的缺陷。外部信息使用者可随时通过 Intranet 对企业的环境信息数据库进行访问, 及时地获取企业全部或部分环境会计信息, 取得的信息更为全面、充分, 并可以借助计算机强大的信息处理能力, 对这些信息进行及时的处理, 将它们运用到自己的决策模型中, 满足适时需要。

第二, 基于事项法的详细环境会计信息报告提供的环境会计信息更为真实、客观, 弥补了单纯独立环境会计报告模式下披露的信息主观性强、易受人为操纵的缺陷。在企业日常生产经营过程中, 会计人员将该会计期间内企业各种环境事项信息按其产生时的原貌存储到环境信息数据库中, 并不对其进行筛选或定性、定量的确认。外部信息使用者直接从环境信息数据库中获取信息避免了会计人员在判断、确认等过程中人为因素的影响, 不易受到管理当局的操控。

第三, 基于事项法的详细环境会计信息报告提供的环境会计信息可以减少独立环境会计报告模式的抽象性, 克服报表项目不确定性所导致的误解和混乱, 提高了环境会计信息的明晰性。将事项法运用到环境会计信息披露过程中, 信息使用者从环境信息数据库中获取的信息没有经过会计人员处理, 减少了信息进行处理的过程中由于不确定性而给信息使用者造成的误解和混乱, 这种原始信息与经过处理的环境会计信息相比较为简单, 更容易被信息使用者全面清晰的理解。

第四, 独立环境会计报告设立单独的环境会计报表来披露企业的环境会计信息, 不同企业的环境会计状况可以依据其提供的环境会计报表进行比较, 克服了详细环境会计信息报告提供的信息很难对不同企业进行比较的缺陷, 提高了环境会计信息的可比性。由于每家企业在特定期间内产生的环境会计事项会有很大不同, 企业输入到环境信息数据库中的信息有很大区别, 详细环境会计信息报告披露出来的信息自然也会千差万别, 不同企业间的详细环境会计信息报告所披露的环境会计信息很难进行比较, 不能满足可比性要求。独立环境会计报告中含有具体的报表项目, 只要各企业采用相对统一的标准对环境会计信息进行处理, 并采用较为统一的报表对这些信息披露进行披露, 不同企业间的环境会计信息就可以进行比较。

第五, 在仅采用详细环境会计信息报告对环境会计信息进行披露的情况下, 信息使用者必须去加工、处理、评价和判断大量的事项信息, 才能将这些信息运用到决策模型中。这一过程不可避免地要花费一定的成本, 增加了信息获取成本。此外, 对这些信息加工处理需要一定的专业知识, 并不是每个信息使用者都具有这些专业知识、具备信息处理能力的。在采用详细环境会计信息报告对企业环境会计信息进行披露的同时向信息使用者提供一份独立环境会计报告, 就可以完全解决这两个问题。独立环境会计报告提供的环境会计信息较为直观、简洁, 那些对环境会计信息依赖程度、需求程度较小的信息使用者可以直接将独立环境会计报告提供的环境会计信息运用到自己的决策 (下转第162页)

3. 盈余反映的及时性和盈余变化的持续性在“利好”与“利空”时期存在差异。会计准备金的存在使地在确认利得与损失时存在严重的不对称性,企业“利好”时期与“利空”时期的会计盈余必然在及时性和持久性方面存在一定的差异。

会计盈余的及时性是指当期的会计盈余是否及时地反映了公司经济盈余的变化。由于会计准备金的存在,会计人员反映利得比反映损失要求有更高的可证实性,因此本期的会计盈余会反映本期所有的负的经济盈余变化(损失),而不会反映或只会部分反映本期正的经济盈余变化(利得)。换句话说,由于准备金的存在,负的经济盈余和盈余变化要比正的经济盈余和盈余变化反映得及时。

会计盈余的持续性是指当期的会计盈余变化能否持续到未来。持续性和及时性是一个问题的两个方面。及时性意味着本期信息已经反映在本期的会计盈余中,这样的盈余一般不具有很强的持续性。持续性则是由本期会计盈余没有反映本期信息的全部影响,而是将其部分影响递延,这样的盈余一般不具有很强的及时性。在存在会计准备金下,由于负的经济盈余和盈余变化要比正的经济盈余和盈余变化反映得更加及时,因此正的经济盈余和盈余变化相对于负的经济盈余和盈余变化要更加持续。

(二) 会计准备金谨慎性对股票市场价格的影响

从上面的分析我们知道,会计准备金一般情况下会低估企业净资产、递延反映正的经济盈余,那么这种低估的净资产和会计盈余是否会导致投资者对企业股票市场价格的低估呢?在这个问题上还存在较大的争议。

有效市场假说认为,投资者不会系统地被盈余计量的各种可选择会计方法所误导。因此,从理论上分析,投资者在制定证券价格时应该能够估计不同方法下财务报表的内在谨慎性差异,并且自行对会计报告盈余进行调整,不会由于低估的账面资产和盈余数额而低估企业股票市价。这一观点得到了许多实证支持。但是另一方面,也有不少观点认

为,现实的资本市场并不是完全有效的,投资者通常不会区分盈余计量所采用的各种会计方法的谨慎性差异,因此,谨慎性原则对净资产的低估和对正的经济盈余的滞后反映,可能会导致市场对该股票价格的低估。总之,在“证券市场是否完全有效”问题上还存在相当大的争议,因此谨慎性对股票市场价格的影响也是莫衷一是,还需要进一步研究分析。

三、德国会计准备金的评价

德国准备金存在着某些优点,尤其是处于单纯稳健考虑而形成的准备,对某些利益相关者而言,优点可能会大于不足。首先,单纯稳健考虑的准备的准备的最大受益者是债权人,因为企业资产少报得越多,它们从资产上得到的贷款保障或其他信用保障也就越大。其次,准备的另一个受益者是企业,因为在现代市场经济条件下,企业的生产经营环境具有许多不确定性,准备的存在有利于企业应付未来的不测风险。最后,单纯稳健考虑的准备金对某些投资者尤其是潜在的投资者也是有利的,因为企业稳健的呈报有利于其做出较为谨慎的投资决策,并且稳健的呈报总比乐观冒进的呈报对投资者的危害性要小。由此,我们可以知道德国秘密准备金存在与德国本身的特点有很大的关系,德国会计准则中稳健性原则是核心之一,它也是准备金存在的一个重要应用。

但是,准备金也存在许多不足甚至是严重的危害。首先,会计的本质特征是“反映真实”,秘密准备金的存在不符合这一特征;其次,准备的存在一般会减少企业的当期利润,由此为企业管理当局少分甚至不分利润提供了借口,是现有股东的利益受到损害;再次,准备的存在会影响到国家税收或税收征管;最后,准备的存在会影响到会计信息的真实性,从而会误导某些信息使用者的决策。尤其严重的是,企业可能会为了某一个体或某些个体的利益而通过随意或有针对性地计提秘密准备来操纵利润。被操纵了的利润会严重影响信息使用者的决策尤其是投资者的决策。

[责任编辑:李志清]

(上接第153页)进行预测分析,包括环境状况预测和环境财务预测两个方面。环境状况预测是指以回归预测、灰色系统预测等环境专业预测方法,对污染物排放量、环境污染趋势、生态环境变化趋势、生产经营、环境政策、环保技术发展等方面进行预测。环境财务预测是指以环境状况预测提供的各项指标、市场条件及管理要求等为基础,将环境因素纳入成本预测、资金预测、销售预测等财务预测中,进行与趋势分析、因果分析及结构分析等,为环境管理系统提供财务预测信息。

企业的环境投资决策主要是在尾端处理方案和预防性反感之间进行选择,而目前采用的决策方法是美国环境保护署于1992年提出的全部成本评价法,它从五项成本对环境决策进行评价,包括:直接成本、间接成本、偶发成本、无形成本和外部成本。但笔者认为还应加入环境的机会成本这一影响因素。考虑机会成本的原因在于:机会成本表明任何决策都有成本,即使不发生直接的内部或外部成本。一项环保投资决策的机会成本相当于失去的最具有吸引力的备选方案的收益。忽视机会成本可能造成潜在的后果,如企业的监管问题等等。管理者应该关注如何运用机会成本,通过减少环境影响来降低环境成本,从而促使企业提高其环保水平。

五、环境管理会计小结

(上接第155页)过程当中,不需要对这些信息进行加工、处理、评价、判断。这就避免了单纯提供详细环境会计信息报告可能造成的信息获取成本增加、知识能力受限等弊端。

三、独立环境会计报告与基于事项法的详细环境会计信息报告相结合对环境会计信息进行披露的可行性

以往的理论认为事项法与价值法是相对立的,而笔者却认为,在目前阶段对环境会计信息进行披露的过程中,两者是可以并行的。利用事项法对环境会计信息进行披露时,会计人员只要将获取的全部环境信息按其原貌储存、传递,基于价值法的独立环境会计报告模式是将获取的环境信息加工、综合后再进行报告,由此可知,基于事项法的详细环境会计信息报告提供的信息可以而且应当是独立环境会计报告提供信息的基础。与现行单纯独立环境会计报告披露模式相比,同时采用独立环境会计报告与基于事项法的详细环境会计信息报告对环境会计信息进行披露并不需要会计人员增加额外的信息处理过程,也不会增加信息处理成本。

笔者认为独立环境会计报告与基于事项法的详细环境会计信息报告并行对环境会计信息进行披露的方法极大地

环境问题日益成为企业乃至全社会发展的首要问题,企业应正视环境管理会计在企业控制系统中的重要地位。环境管理会计使企业经理更清楚地认识环境成本,从而更易于管理和降低这些成本;更好地识别和预测环境管理活动的财务利益和其他商务利益;更好地根据环境信息进行企业经营决策。环境管理会计在进行环境管理控制的同时,也可以用于成本分配与管理、存货与生产规划、投资评价、业绩评价、产品设计与定价、采购和供应链管理等等。但是,我们应该意识到环境管理会计需要会计人员具有专门的学术知识,并要充分利用其他领域的专家的知识,综合地考虑环境管理控制中的各方面因素的影响,完善企业的环境管理会计体系。

[参考文献]

- [1] 干胜道,钟朝宏.国外环境管理会计发展综述[J].会计研究,2004,(10).
- [2] 肖序,周志方.环境管理会计国际指南研究的最新进展[J].会计研究,2005,(9).
- [3] 陈熙江,杨萍.环境管理会计理论与方法探讨[J].财会月刊,2005,(3).

[责任编辑:冯霞]

消除采用单一模式存在的弊端,不同的信息使用者可以根据自身的知识水平,对环境会计信息的需要程度等因素在适合自己的披露模式下获取充分、客观的环境会计信息,满足各自决策需求。因此,二者结合的模式是一种较为有效、可行的环境会计信息披露模式。

[参考文献]

- [1] Everest, G. C. & R. Weber. A Relational Approach to Accounting Models[J]. The Accounting Review, 1977(8): 340-360.
- [2] Johnson, O. Toward an "Events" Theory of Accounting[J]. The Accounting Review, 1970(10): 641-650.
- [3] Gray, R. Accounting of Environment[M]. London: Paul Chapman Publishing Ltd, 1993: 232-246.
- [4] 储蛟,郭金花,刘伏强.独立环境会计报告简介[J].财会月刊,2003,(A1).
- [5] 李心合,汪艳等.中国会计学会环境会计专题研讨会综述[J].会计研究,2002,(1).

[责任编辑:冯霞]